GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **35679C**
Inscrit le 9 janvier 2015

Audience publique du 21 mai 2015

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre un jugement du tribunal administratif du
9 décembre 2014 (n° 32561 du rôle)
dans un litige l'opposant à Monsieur … ..., …,
en matière d'appel en garantie

Vu l'acte d'appel inscrit sous le numéro 35679C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 9 janvier 2015 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 2 janvier 2015, dirigé contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 9 décembre 2014 (n° 32561 du rôle), déclarant fondé le recours introduit par Monsieur ... ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie émis le 19 mai 2011, de manière à avoir réformé ledit bulletin d'appel en garantie en ce sens que Monsieur ... ... est déchargé du paiement des retenues sur salaires de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l. visant les années 2006 à 2009 et avoir renvoyé le dossier au bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 9 février 2015 par Maître Eyal GRUMBERG, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ... ;

Vu le mémoire en réplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 18 février 2015 ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 mars 2015 par Maître Eyal GRUMBERG au nom de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Jessica JOVENET-EYERMANN, en remplacement de Maître Eyal GRUMBERG, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 31 mars 2015.

Le 1er mars 2011, le Service de la retenue d'impôt sur les rémunérations procéda à une révision des retenues d'impôt à opérer, à déclarer et à verser à l'administration des Contributions directes du chef de rémunérations allouées au personnel salarié et retraité de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après « *la société ...* », au titre des années d'imposition 2006 à 2009.

Le 22 avril 2011, la société ... fut déclarée en état de faillite.

Le 28 avril 2011, le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société ... un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenues au titre des années d'imposition 2006, 2008 et 2009.

Le 19 mai 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... ..., prenant comme motif sa qualité de gérant de la société ... à partir du 8 avril 2009 et sa qualité de gérant en charge de la gestion journalière pour les années d'imposition 2006, 2008 et 2009, un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) sur base du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de ... euros, en principal, à titre de retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2006, 2008 et 2009.

Par courrier daté du 15 juillet 2011, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie du 19 mai 2011.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 mai 2013, suite au silence gardé par le directeur pendant plus de six mois après l'introduction de sa réclamation, Monsieur ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin d'appel en garantie.

Dans son jugement du 9 décembre 2014, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, au fond le déclara justifié, partant réforma le bulletin d'appel en garantie du 19 mai 2011 en ce sens que Monsieur ... est déchargé du paiement des retenues d'impôt sur salaires de la société ... visant les années 2006 à 2009 et renvoya le dossier au bureau RTS Esch-sur-Alzette pour exécution, tout en rejetant la demande en allocation d'une indemnité de procédure du demandeur et en condamnant l'Etat aux frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 9 janvier 2015, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a régulièrement fait relever appel du jugement du 9 décembre 2014.

A l'appui de cet appel, l'Etat estime que ce serait à tort que les premiers juges ont retenu que la situation de l'intimé est particulière dès lors que la dette fiscale à la base de l'appel en garantie n'est apparue qu'à la suite de la vérification du 1er mars 2011 et de l'émission du bulletin portant fixation de compléments de retenues en date du 8 avril 2011 et que l'appel en garantie a été adressé à l'intimé à peine trois semaines après l'émission dudit bulletin, alors qu'à ce moment-là, la société ... était déjà en faillite, de sorte que l'intimé en sa qualité d'administrateur-délégué n'était plus en mesure de procéder au paiement des retenues d'impôt restées en souffrance. Le délégué du gouvernement rappelle dans ce contexte, en invoquant l'article 136 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », que l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel et que dans le cas d'une personne morale, cette obligation incombe à la personne qui la représente, conformément au § 103 AO. Il souligne ensuite que le § 3 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », fixe le moment de la naissance de la dette d'impôt à celui où son fait générateur se trouve vérifié et souligne que la date de la fixation et de l'exigibilité de l'impôt reste sans influence sur la date de la naissance de la dette d'impôt. Se référant encore à l'article 136 §§ 3 et 4 LIR, il précise que la retenue d'impôt est à opérer lors de chaque attribution de rémunération et que l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, de même qu'il est tenu de déclarer et de verser l'impôt dans un délai légal précis. La société ... aurait été ainsi tenue de retenir, de déclarer et de verser les retenues à des échéances mensuelles au cours des années 2006 à 2009, mais que la procédure de la vérification aurait révélé qu'elle avait omis d'opérer certaines retenues aux échéances légales. Ce serait dès lors à tort que les premiers juges auraient retenu que la dette d'impôt ne serait apparue qu'à la suite du rapport de vérification du 1er mars 2011 et de l'émission du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenues du 28 avril 2011.

L'Etat fait ensuite valoir que depuis la constitution de la société ... en date du 17 mai 2004, l'intimé aurait revêtu la fonction de gérant administratif et à partir du 25 novembre 2004, il aurait été gérant unique avec pouvoir d'engager ladite société par sa seule signature et ce jusqu'au 8 avril 2009 lorsque la société aurait été transformée en société anonyme et l'intimé appelé à la fonction d'administrateur-délégué avec pouvoir d'engager la société par sa signature individuelle. L'intimé aurait ainsi revêtu une position-clé dans la société durant les années d'imposition litigieuses de 2006 à 2009 et il aurait été tenu aux démarches administratives y compris vis-à-vis des administrations fiscales et à ce titre, il aurait été tenu de veiller à ce que l'impôt sur les traitements et salaires soit retenu, déclaré et versé à l'administration des Contributions. Pour ce qui est de la responsabilité et de l'inexécution fautive dans le chef de l'intimé, l'Etat renvoie la Cour à ses moyens et arguments développés à ce propos dans son mémoire en réponse déposé en première instance. Enfin, le délégué du gouvernement souligne encore le fait

que, par un jugement du 26 novembre 2014 (n° 32560 du rôle), le tribunal administratif a constaté l'inexécution fautive dans le chef de l'intimé en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ... pour les retenues d'impôt sur salaires non effectuées au titre des années 2010 et 2011. Le même constat devrait partant s'imposer en ce qui concerne les années litigieuses de 2006 à 2009.

L'intimé réexpose les faits et rétroactes tels que développés en première instance, en insistant plus particulièrement sur le fait qu'il n'aurait jamais été gérant de la société ... , les seuls gérants ayant été depuis la constitution de la société en 2004, Monsieur ... ... et Monsieur ... . Suite à la démission de Monsieur ... ... en date du 25 novembre 2004, Monsieur ... ... serait resté gérant unique de la société ... . Ce serait seulement par acte du 8 avril 2009 que Monsieur ... ... lui aurait cédé la totalité de ses parts dans la société, ainsi qu'à Madame ... . Par le même acte, les nouveaux associés auraient procédé à une augmentation de capital et à la transformation de la société ... en société anonyme ainsi qu'à la nomination des membres du conseil d'administration, à savoir lui-même, Madame ... ... et Madame ... ..., lui-même ayant été délégué à la gestion journalière de la société ... . L'administration des Contributions se serait ainsi trompée sur le fait qu'il aurait été gérant de la société ... , de sorte qu'il ne pourrait ni être tenu pour responsable des actes et agissements des gérants de ladite société, ni être considéré comme codébiteur des engagements de la société. Il demande partant la confirmation du jugement dont appel.

En ordre subsidiaire, l'intimé fait encore valoir que la société ... se serait acquittée au titre des années d'imposition litigieuses de l'impôt sur les traitements et salaires, de sorte qu'elle ne serait plus redevable d'aucun impôt à ce titre pour les années en question. Par ailleurs, l'administration des Contributions directes lui réclamerait à tort le paiement d'impôts pour les exercices 2006, 2008 et 2009 puisqu'il ressortirait des bilans, des déclarations annuelles et des bulletins d'impôt sur les traitements et salaires et encore plus particulièrement des extraits de compte pour les exercices concernés, que la société ... ne serait plus redevable de l'impôt sur les traitements et salaires au titre des exercices 2006, 2008 ou 2009. S'y ajouterait qu'au regard des bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités du 19 mai 2010, la société ... ne serait pas imposable sur le revenu des collectivités pour les exercices 2005, 2006, 2007, 2008 et 2009 en raison de pertes reportées de l'exercice 2005 sur les exercices 2006, 2007 et 2008 et de l'absence de bénéfice commercial pour l'année 2009. L'intimé en conclut que la société ... ne redevrait aucun impôt sur les traitements et salaires.

En droit, l'intimé réfute tout reproche d'une faute personnelle dans son chef, telle que retenue par le bureau d'imposition. Se référant aux §§ 103 et 109 AO, il souligne, en se basant sur une jurisprudence constante de la Cour administrative en la matière, que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef d'un administrateur de société ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle et pour voir émettre un bulletin d'appel en garantie à son encontre, puisque le législateur aurait posé l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive de ses obligations envers l'administration fiscale, à savoir une faute personnelle du représentant légal. Il estime qu'une telle inexécution fautive ne pourrait pas être retenue contre lui à défaut d'avoir été le gérant de la société ... pour les années concernées et que comme les

prétendues créances d'impôt ne ressortiraient pas de la comptabilité de la société, il n'aurait pas eu connaissance d'une dette de la société, préexistante à son arrivée dans la société en 2009, puisqu'il n'aurait été informé de la situation financière de la société que par le bulletin d'appel en garantie du 19 mai 2011. Au vu de ces considérations, il considère qu'aucune faute personnelle ne pourrait lui être reprochée.

L'intimé fait encore valoir que l'Etat n'aurait pas subi de dommage puisqu'il ressortirait de la documentation fiscale que les impôts sur les traitements et salaires auraient été payés pour les périodes de référence, de sorte que l'impôt sur les traitements et salaires tel que retenu dans le bulletin d'appel en garantie du 19 mai 2011 ne pourrait résulter que d'une erreur matérielle de la part du bureau d'imposition. A titre subsidiaire, il relève que si une insuffisance d'impôt devait être retenue, le préjudice résultant de l'absence de paiement de l'impôt ne pourrait pas lui être imputé puisqu'il n'aurait jamais été gérant de la société ... et n'aurait été informé de ces faits que par le biais du bulletin d'appel en garantie émis le 19 mai 2011. Ainsi, aucune faute personnelle ne pourrait lui être reprochée et un lien de causalité entre les faits reprochés et le dommage allégué par l'administration des Contributions directes ferait défaut en l'espèce.

Enfin, l'intimé fait valoir que le bulletin d'appel en garantie ne contiendrait aucune motivation, ni explication indiquant pour quelle raison l'appel en garantie serait dirigé contre l'ancien administrateur-délégué à la gestion journalière, à l'exclusion de tous les autres administrateurs en fonction et surtout à l'exclusion de l'ancien gérant de la société ... , seule personne éventuellement personnellement responsable au cours des années 2006, 2008 et 2009, de sorte que les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision d'engager sa responsabilité personnelle ne se dégageraient pas à suffisance de droit et de fait des éléments en cause.

Dans son mémoire en réplique, si l'Etat admet son erreur quant à la date de l'entrée en fonction de l'intimé, laquelle se situerait effectivement à la date du 8 avril 2009, il insiste toutefois, en se référant au § 109 AO et à la jurisprudence des juridictions administratives, que l'intimé serait néanmoins responsable du paiement de l'impôt échu au titre des années d'imposition antérieures à son entrée en fonction. Il estime que l'intimé en sa qualité d'administrateur-délégué avait nécessairement connaissance de la situation financière de la société ... et était tenu de remédier aux manquements aux obligations fiscales survenus avant son arrivée dans la société. En outre, au moment de la cession des parts par l'ancien associé, la société ... aurait donné décharge pleine et entière au cédant y compris pour les dettes fiscales passées, présentes et futures. En tant que représentant de la société, l'intimé aurait partant accepté de prendre en charge les dettes d'impôt éventuelles de la société, de sorte que ce serait à bon droit et en équité que l'administration des Contributions directes aurait conclu à l'existence d'un comportement fautif au sens du § 109 AO dans le chef de l'intimé et à un lien de causalité entre ce comportement et le défaut de paiement de l'impôt dû pour les années 2006 à 2009. Le bureau d'imposition aurait partant été fondé à appeler l'intimé en garantie conformément au § 7 StAnpG.

L'Etat conteste encore l'affirmation de l'intimé, selon laquelle la société ... se serait acquittée de tous les impôts, en précisant que ladite société serait redevable d'un complément de retenues d'impôt sur salaires pour les années litigieuses, tel que découlant de la vérification effectuée le 1er mars 2011 en vertu de l'article 136 LIR.

L'intimé rétorque qu'un appel en garantie d'un dirigeant qui n'était pas en fonction au moment des manquements aux obligations fiscales ne serait légal que si l'administration prouve la faute du dirigeant et que si elle prouve qu'il avait connaissance de ces faits et n'y a pas sciemment remédié, dès qu'il en a eu connaissance. L'Etat serait partant mal fondé de retenir une responsabilité automatique dans son chef en vertu du § 109 AO. Il insiste qu'il n'aurait commis aucune faute et que lors de l'acquisition des parts de la société ... , l'ancien associé et gérant unique de ladite société lui aurait assuré l'absence de dette fiscale et qu'il n'aurait été informé des manquements de l'ancien gérant qu'à la réception du bulletin d'appel en garantie.

Les premiers juges ont à bon escient dégagé à partir des termes de l'article 136 (4) LIR que l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel et que cette obligation incombe, dans le cas d'une société, aux représentants de celle-ci, conformément aux termes du § 103 AO qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Ils ont ainsi correctement déduit de cette disposition que l'administrateur-délégué à la gestion journalière d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable et que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il peut, en principe, être constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société conformément aux termes du § 109 AO.

La Cour rejoint encore les premiers juges en ce qu'ils ont déduit du § 109 AO, qui dispose en son alinéa (1) que « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* », que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef d'un représentant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur a posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « *schuldhafte Verletzung* » - des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Il est pareillement vrai qu'au vœu du § 7 (3) StAnpG disposant que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir discrétionnaire dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulte encore du § 2 StAnpG qui dispose que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

La créance d'impôt concrètement en cause en l'espèce consiste dans les retenues d'impôt sur les traitements et salaires que la société ... a manqué de retenir sur les paiements à ses salariés au cours des années 2006, 2008 et 2009, qualifiés à l'époque par la société ... comme remboursement de frais, mais requalifiés en salaires soumis à la retenue par le bureau d'imposition à travers le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenues à concurrence d'un montant total de … euros.

Il ressort encore du bulletin d'appel en garantie litigieux que la mise à contribution de Monsieur ... est fondée sur sa qualité de gérant durant les années d'imposition en question, motif repris par l'Etat dans sa requête d'appel, ainsi que sur l'inexécution fautive de ses obligations fiscales en cette qualité.

Il se dégage toutefois des pièces du dossier que l'intimé n'est entré dans la société ... que le 8 avril 2009, date à laquelle il a acquis la moitié des parts sociales de la société ... de la part de l'associé et gérant unique, Monsieur ... ..., l'autre moitié ayant été acquise par Madame ... . A cette même date, les associés se sont réunis en assemblée générale extraordinaire et ont décidé d'augmenter le capital social de la société, de transformer celle-ci en société anonyme et de nommer les membres du conseil d'administration dont l'intimé qui a été également nommé délégué à la gestion journalière de ladite société.

La Cour est partant amenée à constater qu'en ce qui concerne les années d'imposition 2006 et 2008, l'intimé n'occupait pas de mandat social dans la société ... et

qu’en ce qui concerne l’année d’imposition 2009, il n’a été nommé administrateur-délégué à la gestion journalière qu’à compter du 8 avril 2009, constat qui n’a d’ailleurs plus été contesté par l’Etat dans son mémoire en réplique.

Ce constat n’est cependant pas de nature à remettre en cause le principe de l’engagement de la responsabilité personnelle de l’intimé. En effet, en sa qualité d’administrateur-délégué de la société ... à compter du 8 avril 2009, il était, conformément au § 109 AO, personnellement tenu à l’accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à ladite société, y compris celle de procéder aux retenues sur salaires à hauteur des sommes requises par la loi et celle de continuer ces retenues à l’administration des Contributions directes, sans qu’il y ait lieu de faire une distinction suivant que les salaires visent des périodes avant ou après son entrée en fonction, étant donné qu’*a priori*, au moment de son entrée en fonction en qualité d’administrateur-délégué, il avait l’obligation de veiller au paiement des impôts dus à ce moment, y compris ceux restés en souffrance pendant les années antérieures.

Toutefois, les premiers juges ont relevé à juste titre qu’en l’espèce, la situation est particulière en ce sens que la dette fiscale ne résulte pas d’une omission pure et simple de procéder aux retenues d’impôt sur les rémunérations versées par la société ... à son personnel au cours des années d’imposition 2006, 2008 et 2009, mais est le résultat d’une révision des retenues d’impôt en application de l’article 136 LIR, laquelle a été effectuée *ex post* en date du 1er mars 2011 et qui a conclu que la société ... avait manqué de faire la retenue d’impôt sur des paiements à ses salariés au cours des années 2006, 2008 et 2009, qualifiés à l’époque comme frais remboursés, mais requalifiés en salaires soumis à la retenue d’impôt par le bureau d’imposition à travers le bulletin portant fixation de compléments de retenue émis le 28 avril 2011.

S’il est certes vrai, ainsi que cela est soutenu par l’Etat, que les faits générateurs de ces compléments de retenues se situent *ratione temporis* aux moments respectifs de mise à disposition des paiements de salaires à leurs bénéficiaires au cours des années 2006, 2008 et 2009, le tout par application du § 3 StAnpG, pris en ses alinéas (1) et (5) 1. a), il n’en demeure pas moins que l’intimé, avant qu’il ne soit nommé administrateur-délégué de la société ... à partir du 8 avril 2009, ne peut pas être tenu personnellement responsable des retenues d’impôt sur les traitements et salaires qui avaient été opérées, déclarées et payées antérieurement à son entrée en fonction, ainsi qu’en témoignent les extraits de compte de l’administration des Contributions. Sa responsabilité personnelle peut tout au plus être engagée s’il n’a pas veillé au paiement des compléments de retenues d’impôt sur salaires fixés à partir de son entrée en fonction ou encore dus à ce moment sur les fonds de la société qu’il a été appelé à gérer à compter de sa nomination comme administrateur-délégué. Or, comme en l’espèce, les compléments de retenues d’impôt n’ont été fixés que postérieurement à la déclaration en état de faillite de la société ... à travers le prédit bulletin du 28 avril 2011, l’intimé, dessaisi par l’effet du jugement déclaratif de faillite de ses pouvoirs en relation avec la gestion de ladite société, n’a plus été en mesure de procéder au paiement de cette dette fiscale, de sorte qu’aucune inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») ne saurait être retenue dans son chef en rapport avec les compléments de retenues d’impôt sur les traitements et salaires au titre

des années d'imposition 2006, 2008 et 2009 en ce qui concerne la période allant du 1er janvier au 8 avril 2009.

En revanche, en ce qui concerne l'année d'imposition 2009, l'intimé a occupé le poste d'administrateur-délégué à la gestion journalière de la société ... à partir du 8 avril 2009, avec pouvoir d'engager la société sous sa seule signature, de sorte qu'en l'absence d'une autre personne ayant exercé des fonctions analogues impliquant une responsabilité pour accomplir ou surveiller l'accomplissement des obligations fiscales de la société ... , Monsieur ... était nécessairement la seule personne à laquelle incombait à partir de cette date la responsabilité pour le paiement des retenues sur traitements et salaires à prélever par cette société et il ne fait pas état de circonstances qui l'auraient empêché d'assumer son mandat social. Dans ces conditions, le constat du défaut du versement intégral des retenues sur traitements et salaires échues durant la période allant du 8 avril 2009 au 31 décembre 2009 implique nécessairement que le défaut d'accomplissement des démarches afférentes doit être imputé à l'administrateur-délégué, à savoir Monsieur ..., de manière que son comportement fautif pour cette période peut être déduit à partir de ces seuls éléments constants en cause. Il s'ensuit que la conclusion du bureau d'imposition quant à l'existence d'un comportement fautif, au sens du § 109 AO, dans le chef de Monsieur ... et d'un lien de causalité entre ce comportement et le défaut de paiement des retenues sur traitements et salaires dues du chef de cette période est justifiée sur base des éléments en cause.

L'argumentation de l'intimé tendant à contester le principe des compléments de retenues fixés n'est pas de nature à invalider cette conclusion, dès lors qu'il s'est contenté d'affirmer que tous les impôts auraient été payés par la société ... , sans apporter la moindre explication quant à la différence constatée lors de la vérification du 1er mars 2011 entre les salaires résultant du livre des salaires et les salaires déduits, ni n'a-t-il pris position quant au constat du bureau d'imposition relatif à une double déduction d'une partie des frais en les imputant une seconde fois sur les frais de salaires sous forme de frais remboursés.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a émis le bulletin d'appel en garantie litigieux à l'égard de Monsieur ..., mais uniquement en ce qui concerne la période pendant laquelle il occupait le mandat d'administrateur-délégué dans la société ... , à savoir la période allant du 8 avril 2009 au 31 décembre 2009.

Par voie de conséquence, l'appel étatique est à déclarer partiellement justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le bulletin d'appel en garantie n'est pas à réformer en ce qui concerne le paiement des retenues d'impôt sur les traitements et salaires de la société ... pour la période allant du 8 avril 2009 au 31 décembre 2009.

En raison de l'issue du litige, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour deux tiers à l'Etat et pour un tiers à l'intimé.

La demande de l’intimé en allocation d’une indemnité de procédure de 3.000 euros pour la première instance et de 3.000 euros pour l’instance d’appel est à rejeter, étant donné que les conditions légales afférentes ne se trouvent pas remplies en l’espèce.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l’égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l’appel du 9 janvier 2015 en la forme ;

au fond, le déclare partiellement fondé ;

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 9 décembre 2014, dit qu’il n’y a pas lieu de décharger Monsieur ... ... du paiement des retenues d’impôt sur salaires de la société ... S.A. pour la période allant du 8 avril 2009 au 31 décembre 2009 ;

rejette l’appel comme non fondé pour le surplus ;

confirme le jugement entrepris dans cette mesure ;

renvoie l’affaire devant le directeur de l’administration des Contributions directes pour exécution ;

déboute Monsieur ... ... de ses demandes en allocation d’une indemnité de procédure ;

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour deux tiers à l’Etat et pour un tiers à Monsieur ... .

Ainsi délibéré et jugé par :

Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l’audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l’original
Luxembourg, le 27 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative